

LA ECONOMÍA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA

THE ECONOMICS OF DOUBLE TAXATION

IGNACIO COFONE*



Universidad de
La Sabana

* Profesor ayudante, Universidad Austral, Argentina. icofone@ius.austral.edu.ar.

RECIBIDO AGOSTO 7 DE 2011, APROBADO NOVIEMBRE 4 DE 2011

RESUMEN

El trabajo aborda la doble imposición tributaria interna desde las perspectivas económica y constitucional. En primer lugar, explica en qué consiste la doble imposición y qué consecuencias trae, haciendo un breve análisis acerca de su eficiencia. Luego, trata el tema de la tragedia de los comunes y anticomunes, aplicándolo al caso bajo análisis. Más adelante analiza si existe algún principio o regla constitucional que prohíba la doble imposición a nivel interno y trata el tema de la ley de coparticipación federal de impuestos como medio para evitarla. Finalmente, analiza la relación entre la supuesta prohibición de doble imposición y los principios del derecho tributario, y aplica las consideraciones económicas descriptas al fenómeno analizado.

PALABRAS CLAVE

Doble tributación, doble imposición tributaria, eficiencia, constitucionalidad, análisis económico, derecho tributario, constitución.

ABSTRACT

The paper engages double taxation from an economic and a constitutional perspective. It first explains double taxation and its consequences with a brief analysis about its efficiency. Then, it addresses the subject of the Tragedy of the Commons and the Tragedy of the Anticommons, applying it to double taxation. It later evaluates if there is a constitutional rule or principle that prohibits local double taxation and deals with tax co-participation systems as a mean to avoid it. Finally, it analyzes the relationship between the alleged prohibition of double taxation and tax law principles, and applies the said economic considerations to this phenomenon.

KEY WORDS

Double taxation, efficiency, constitutionality, law and economics, tax law, constitution.

SUMARIO: 1. LA DOBLE IMPOSICIÓN; 2. BALANCE; 3. LA TRAGEDIA DE LOS COMUNES; 4. LA TRAGEDIA DE LOS ANTICOMUNES; 5. LA DOBLE IMPOSICIÓN COMO TRAGEDIA DE LOS ANTICOMUNES; 6. CONSTITUCIONALIDAD; 7. LA LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL; 8. LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO; CONCLUSIONES; BIBLIOGRAFÍA.

1. LA DOBLE IMPOSICIÓN

Para la mayoría de la doctrina, la múltiple imposición existe “cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario”¹. Según esta postura –proveniente de la doctrina alemana y del Tribunal Federal Suizo²– para que se configure la múltiple imposición debe haber, entonces, identidad i) en el sujeto gravado, ii) en el hecho imponible y iii) en el tiempo; y debe haber diversidad de los sujetos fiscales.

Para otro sector de la doctrina (SELIGMAN) la doble imposición es simplemente “gravar dos veces la misma persona o la misma cosa”³ y, por lo tanto, puede haber doble imposición por parte de una misma autoridad⁴. Esta postura se sostiene afirmando que el contribuyente que paga dos impuestos a una misma autoridad se encuentra en una situación muy similar al que paga dos impuestos a autoridades distintas. Aun cuando se pueda argumentar que los impuestos por parte de una misma autoridad son en realidad un solo impuesto desdoblado en dos *nomen juris* distintos, la situación de ese contribuyente se asemeja más a la del que paga dos impuestos por el mismo hecho imponible a autoridades que a la de aquel contribuyente que paga un solo impuesto.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), por su parte, define a la doble imposición internacional como “el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a una misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo”⁵. Así, se enmarcaría en la definición de la doctrina mayoritaria. De todas formas, en el ámbito internacional resulta evidente el requisito de dos sujetos, no así en el ámbito interno, por lo que esto no resultaría del todo trasladable.

En definitiva, lo central de la doble imposición es que una determinada manifestación de capacidad contributiva sea gravada dos o más veces, sin importar el

¹ H. B. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7 ed., Buenos Aires, Depalma, 2001, p. 483.

² Cfr. C. M. G. FONROUGE, *Derecho financiero*, 5 ed., Buenos Aires, Depalma, 1993, t. 1, p. 346.

³ SELIGMAN, en C. M. G. FONROUGE, *Derecho financiero*, ob. cit., t. 1, p. 345.

⁴ Cfr. H. B. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, ob. cit., p. 484.

⁵ Cfr. J. SOL GIL, “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición”, en J. P. GODDY (coord.), *Estudios de derecho internacional tributario*, Bogotá, Legis, 2006, p. 68.

nomen juris de los tributos⁶. Esto de ningún modo define su naturaleza jurídica⁷, si es que existe semejante cosa⁸.

2. BALANCE

Posiblemente, uno de los estudios más completos realizado sobre la problemática de la doble imposición desde el punto de vista económico sea el informe de 1924 de la entonces Sociedad de las Naciones. El informe, que busca analizar el impacto de la doble imposición en economías locales, fue redactado por cuatro economistas (Einaudi, Bruins, Seligman y Stamp) que analizaron las consecuencias que la doble tributación produciría en un país hipotético. Al hacerlo, sostuvieron que esta figura constituiría en sí misma una carga, porque disminuiría las rentas en general, y a la vez una barrera, porque ralentizaría la circulación de capitales⁹.

En la misma línea, la doctrina en derecho tributario ha señalado, en términos generales, que la doble imposición genera dos problemas. Primero, como consecuencia de la multiplicidad administrativa necesaria para cobrar dos impuestos en vez de uno, genera instancias burocráticas innecesarias, con los consecuentes gastos extra que esto supone para el Estado y las molestias (traducibles en términos de costos) que le causa al contribuyente. Segundo, suele aumentar la presión fiscal a niveles inconvenientes¹⁰, lo que desincentiva la inversión¹¹. Es decir, es más probable que –por ejemplo– dos agencias con competencias concurrentes para gravar una determinada manifestación de capacidad contributiva impongan tributos del 25% cada una a que una sola agencia con competencia exclusiva para gravarla lo haga en un 50%.

3. LA TRAGEDIA DE LOS COMUNES

La tragedia de los comunes es un fenómeno (descubierto por HARDIN en 1968) que se da cuando hay propiedad común sobre un mismo bien¹². Es decir, cuando hay un bien sobre el que varias personas tienen derecho al uso, sin tener derecho de exclusión entre ellas¹³.

⁶ C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, t. 1, p. 250.

⁷ Cfr. J. O. CASÁS, *Coparticipación y tributos municipales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2007, pp. 54-55.

⁸ Cfr. E. BULYGIN, *Naturaleza jurídica de la letra de cambio*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1961.

⁹ Cfr. O. B. SIMONE, "Doble imposición a la renta del transportador marítimo latinoamericano", LL 1989-B-1065.

¹⁰ Cfr. H. B. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, ob. cit., p. 214.

¹¹ J. PAGES e I. GALTES, "Ingeniería fiscal en el procedimiento amistoso del tratado hispano-argentino de doble imposición", RADT, 2004. En este sentido se refirió Mercedes Peláez, teniendo a la doble tributación internacional en mente al momento de pronunciar la premisa. La afirmación es claramente trasladable al fenómeno analizado.

¹² Una condición adicional es que no ocurra el cúmulo de supuestos descrito por Ostrom: límites definidos del bien, transparencia respecto de quién tiene derecho a usarlo, reglas acordadas colectivamente, monitoreo mutuo o a través de un agente, sanciones para el incumplimiento de las reglas, tamaño reducido de las ventajas provocadas por su incumplimiento, costos de transacción bajos, y reciprocidad y confianza. Cfr. E. OSTROM, *Governing the commons. The evolution of institutions for collective action*, Cambridge, Cambridge University Press, 1990. Bajo estas circunstancias la propiedad común puede ser eficiente.

¹³ Cfr. G. HARDIN, "The Tragedy of the Commons", *Science*, 162 (1968) pp. 1243-1248; H. S. GORDON, "The Economic

En su trabajo, HARDIN pone para explicar este fenómeno el ejemplo de un lote de terreno donde varios pastores llevan a sus ovejas a pastar. Si cada pastor lleva a pastar a todas sus ovejas, el lote se quedará sin césped. Sin embargo, al momento de decidir cuántas ovejas llevar, cada pastor se da cuenta de que el beneficio del césped que consumen sus ovejas es solamente de él, mientras que el costo de secar el lote se reparte entre todos los pastores. Por ello, cada pastor está incentivado (tiene incentivos) para tomar la mayor cantidad de césped posible. Del mismo modo, como el costo de sembrar nuevo césped, o de agregar fertilizantes para cuidar el existente, es enteramente del pastor que realiza dicha acción (él debe comprar y aplicar los materiales), mientras que el beneficio de cuidarlo se reparte entre todos (todos los pastores utilizarán el césped en buen estado), ningún pastor tendrá incentivos para hacer esto¹⁴.

Por ello, lo que sucede en estos casos es que ese bien será sujeto de sobreexplotación y subinversión¹⁵.

En palabras de HARDIN:

“en el punto en el que la capacidad del lote llegó al máximo, un pastor podría preguntarse: ‘¿debería sumar otra oveja a mi rebaño?’ Como el pastor es dueño de sus animales, el beneficio de hacer eso sería solamente para él, pero el costo generado por la sobreexplotación del lote se vería ‘socializado’ entre todos los pastores. Como su ganancia privada excederá su parte de la pérdida socializada, un pastor ‘egoísta’ (*self-seeking*) añadiría otra oveja a su rebaño, y luego otra. Razonando de ese modo, lo mismo harían todos los pastores. Al final, el lote se vería arruinado” (traducción propia)¹⁶.

4. LA TRAGEDIA DE LOS ANTICOMUNES

La tragedia de los anticomunes es, como es de esperarse, el fenómeno diametralmente opuesto a la tragedia de los comunes. Ella fue descubierta primero por MICHELMAN¹⁷, y luego reformulada y desarrollada por HELLER en 1997¹⁸.

Theory of a Common Property Resource: The Fishery”, en *Journal of Political Economy*, 62 (1954) pp. 124; y R. COOTER y T. ULEN, *Derecho y economía*, México D.F., Fondo de Cultura Económica, 1997, pp. 207-211.

¹⁴ Cfr. G. HARDIN, cit., pp. 1243-1248.

¹⁵ Idem.

¹⁶ “At the point when the carrying capacity of the commons was fully reached, a herdsman might ask himself, ‘Should I add another animal to my herd?’. Because the herdsman owned his animals, the gain of so doing would come solely to him. But the loss incurred by overloading the pasture would be ‘commonized’ among all the herdsmen. Because the privatized gain would exceed his share of the communized loss, a self-seeking herdsman would add another animal to his heard. And another. And reasoning in the same way, so would all the other herdsmen. Ultimately, the common property would be ruined”; G. HARDIN, cit., pp. 1243-1248.

¹⁷ Cfr. F. J. MICHELMAN, “Ethics, Economics and the Law of Property”, en *Nomos*, 24-3 (1982).

¹⁸ Cfr. M. A. HELLER, “The Tragedy of the Anticommons: Property in the Transition from Marx to Markets”, en *Harvard Law Review*, 111 (1997) pp. 621-688; y M. A. HELLER, *Gridlock Economy. How too much ownership wrecks markets, stopt innovation, and costs lives*, New York, Basic Books, 2008.

Así como en la tragedia de los comunes todos tenían derecho al uso y ninguno tenía derecho a la exclusión, en la tragedia de los anticomunes (en la versión de MICHELMAN) todos tienen derecho a la exclusión y ninguno tiene derecho al uso (salvo el que no sea excluido por nadie)¹⁹. Esto produce un congelamiento de la situación²⁰. Cuando la propiedad de un bien está demasiado fragmentada (es decir, cuando hay muchos propietarios con el derecho de excluirse entre ellos sin privilegios establecidos), sucede lo contrario a lo que sucedía cuando la propiedad no estaba bien definida (tragedia de los comunes): se produce una subexplotación del bien.

La innovación de HELLER consiste en descubrir que no siempre es eficiente continuar fragmentando los derechos de propiedad. Muchas veces, intentando solucionar la tragedia de los comunes, se produce una exageración en la fragmentación de los títulos de propiedad. Demasiados propietarios sobre un mismo bien se bloquean entre ellos, paralizando los mercados y destruyendo riqueza²¹.

HELLER ejemplifica el concepto explicando el funcionamiento de los negocios en Moscú inmediatamente luego de la caída de la Unión Soviética. Como había demasiados organismos burocráticos con la facultad de otorgar permisos para la utilización de un mismo negocio, muy pocas personas lograban acumular el número necesario de permisos para poder ocupar un negocio frente a la calle. Entonces, estos quedaban vacíos aún cuando había posibilidades de venta, mientras que los quioscos que vendían los mismos bienes en la calle tenían mucha clientela. Hubiese sido más eficiente otorgar a un solo organismo la autorización para los negocios, lo que hubiera posibilitado su establecimiento y facilitado la generación de nuevas transacciones²².

En definitiva, el autor define a la tragedia de los anticomunes como la situación que se da cuando varios propietarios tienen un derecho individual –formal o informal– de exclusión sobre un bien escaso sin privilegios establecidos²³. Así, se diferencia de la formulación previa por parte de MICHELMAN, que la definía a modo de espejo con la tragedia de los comunes (es decir, un sistema de propiedad en el que nadie tiene derecho de uso y todos tienen derecho de exclusión). HELLER se diferencia de MICHELMAN en que: i) admite la existencia de tragedia de los anticomunes aún cuando no todos los propietarios tengan derecho de exclusión, ii) admite la posibilidad de que una situación de tragedia de los anticomunes resulte eficiente para un caso en concreto en el que no existe otra posibilidad²⁴, iii) contempla la posibilidad de que el derecho de exclusión no sea formal, y iv) admite la existen-

¹⁹ Cfr. F. J. MICHELMAN, cit.; y B. DEFOORTER, F. PARISI y N. SCHULZ, "Fragmentation in Property: Towards a General Model", en *Journal of Institutional and Theoretic Economics*, 159 (2003) pp. 594-613. La cita es "a type of property in which everyone always has rights respecting the objects in regime, and no one, consequently, is ever privileged to use any of them except as particularly authorized by others". F. J. MICHELMAN, cit.

²⁰ En palabras de HELLER, un *stalemate*. Cfr. M. A. HELLER, *Gridlock Economy. How too much ownership wrecks markets, stops innovation, and costs lives*, ob. cit.

²¹ Idem.

²² Cfr. M. A. HELLER, "The Tragedy of the Anticommons: Property in the Transition from Marx to Markets", cit., pp. 621-688.

²³ Cfr. idem. En palabras de HELLER, "a property regime in which multiple owners hold formal or informal rights of exclusion in a scarce resource".

²⁴ Algún nivel (subóptimo) de uso del bien es preferible al no uso del bien. Cfr. idem.

cia de la tragedia de los anticomunes respecto de un recurso escaso en concreto, sin requerir que sea aplicable a todo un sistema de propiedad.

Para explicar la diferencia entre un sistema de propiedad eficiente y una tragedia de los anticomunes el autor recurre al concepto del conjunto de derechos²⁵ (*bundle of rights*). En un escenario de tragedia de los anticomunes los derechos sobre un mismo bien están repartidos de modo azaroso entre varias personas (y cada uno, o al menos varios de esos derechos incluyen el derecho de exclusión), mientras que en un sistema de propiedad eficiente el conjunto de derechos sobre un bien está en cabeza de una sola persona.

La formulación de HELLER, en definitiva, es más precisa, y es una herramienta más útil para analizar instituciones como la que nos ocupa. Es debido a ello que la tragedia de los anticomunes ha tenido un fuerte desarrollo desde la publicación de su trabajo, pudiéndose destacar la comprobación matemática del teorema por parte de BUCHANAN y YOON²⁶, y el hecho de que desde la publicación de su trabajo la identificación de supuestos de tragedias de los anticomunes aumentó significativamente.

5. LA DOBLE IMPOSICIÓN COMO TRAGEDIA DE LOS ANTICOMUNES

Comparando los acápites anteriores, puede verse que en la doble imposición se verifican las condiciones de la tragedia de los anticomunes, tanto al nivel de los supuestos como al nivel de las consecuencias.

En la doble imposición tributaria hay una subexplotación del monto de dinero X producto del tributo sobre una determinada capacidad contributiva provocada por excesivos costos de transacción, que son a su vez generados por la fragmentación del derecho a generar un tributo sobre esa capacidad contributiva entre varias entidades estatales (lo que se percibe como instancias burocráticas innecesarias). De hecho, el caso de la doble tributación, aunque por ser de derecho público resulta algo lejano a los supuestos típicos de tragedia de los anticomunes como son algunos casos de patentes y de *real estate*, es cercano al ejemplo original dado por HELLER en su trabajo²⁷.

²⁵ Cfr. idem.; y M. A. HELLER, *Gridlock Economy*, ob. cit.

²⁶ Cfr. J. M. BUCHANAN y Y. J. YOON, "Symmetric Tragedies: Commons and Anticommons", en *Journal of Law & Economics*, 43-1 (2000) pp. 1-13; J. M. BUCHANAN y Y. J. YOON, "Majoritarian exploitation of the fiscal commons: general taxes-differential transfers", en *European Journal of Political Economy*, 20 (2004) pp. 73-90; y Y. J. YOON, "Political Management of Commons and Anti-commons", en *Center for Study of Public Choice*, 1999.

²⁷ Es interesante notar, respecto de los ejemplos de tragedia de los anticomunes en *real estate*, que –como es bien sabido por los profesores de Derechos Reales– al momento de escribirse nuestro Código Civil, Vélez Sarsfield se preocupó de que los derechos sobre una misma cosa no estuvieran divididos sino reunidos en una sola cabeza, para no ralentizar la circulación de los bienes y perjudicar a la economía nacional. Con este espíritu, prohibió el Derecho de superficie, estableció plazos máximos para el usufructo y para el contrato de locación, y creó la retroactividad en materia de condominio. Podemos ver en esto cómo muchos conceptos enunciados formalmente y desarrollados por la economía del siglo XX (por describir realidades previas) muchas veces ya existían de modo embrionario entre no economistas.

El reconocimiento de una tragedia de los anticomunes, tanto en este caso como en cualquier otro, es de importancia fundamental para resolver el problema de las ineficiencias en el supuesto identificado. Esta tarea se vuelve difícil si no se identifica con precisión el problema económico existente. Ello se debe a que el gran problema de la tragedia de los anticomunes –explica HELLER– es que no encuentra solución en los métodos tradicionales de análisis económico del derecho: no puede darse ni por el libre mercado, cediendo el uso de los derechos, ni por la intervención estatal directa²⁸.

La solución exitosa para los supuestos de tragedia de los anticomunes es crear nuevos títulos de derechos de propiedad que eviten la fragmentación (*core bundles of rights*) con los múltiples derechos de exclusión que esta genera²⁹. Esto puede hacerse de dos maneras.

La primera de ellas es cambiar el sistema de propiedad, ya sea en general, ya sea de ese bien en concreto. El problema de hacer esto es que cambiar todo un sistema de propiedad tiene costos altos. Esto se ve en el caso de la doble imposición, ya que cambiar las normas rectoras de la relación para formar un sistema de división de capacidad tributaria requeriría una reforma constitucional.

La segunda manera es solucionar el problema mediante contratos que transfieran los derechos de propiedad hasta reunirlos en conjuntos eficientes. En derecho tributario debe hacerse, a mi criterio, exactamente esto. Es decir, para solucionar las ineficiencias generadas por la existencia de doble imposición se debe coordinar a las distintas agencias estatales para crear esos conjuntos de derechos (*core bundles of rights*) sobre el porcentaje gravado del patrimonio de los contribuyentes evitando la concurrencia de dos agencias sobre una misma manifestación de capacidad contributiva. Es decir, se debe solucionar el problema de la distribución de dinero sin caer en la multiplicidad de tributos utilizando el equivalente a una serie de contratos para estas agencias estatales: un mecanismo de coparticipación³⁰.

6. CONSTITUCIONALIDAD

Establecido que la doble imposición tributaria es un fenómeno que genera ineficiencias³¹, cabe analizar si ésta es además inconstitucional. Este análisis debe hacerse de modo separado dado que, como ha afirmado en repetidas ocasiones la Corte Suprema, no todas las leyes indeseables son leyes inconstitucionales³².

²⁸ Cfr. M. A. HELLER, "The Tragedy of the Anticommons: Property in the Transition from Marx to Markets", cit., pp. 621-688; y M. A. HELLER, *Gridlock Economy. How too much ownership wrecks markets, stops innovation, and costs lives*, ob. cit.

²⁹ Idem.

³⁰ Cabe recordar que la ley de coparticipación es una ley marco.

³¹ El criterio de eficiencia que se utiliza a lo largo de este trabajo es Kaldor-Hicks. Sin embargo, las observaciones que se realizan también se verifican bajo Pareto y bajo prácticamente cualquier otro criterio de eficiencia.

³² Cfr. Cook s/ amparo (1990), C. 557 XXII; entre otros.

De modo previo a la reforma constitucional de 1994, García Belsunce sostenía la inconstitucionalidad de la doble imposición fundándose en la teoría de la revocación del poder delegado³³. Según esta teoría, dado que las provincias (o la nación, según el caso) tienen el poder tributario otorgado de modo originario por la Constitución, y los municipios lo tienen de modo delegado³⁴, la existencia de un tributo provincial o nacional implica una revocación tácita de esa delegación de poder tributario³⁵.

Esta teoría, que inhabilitaba la doble imposición por parte de un municipio y una provincia o por parte de un municipio y el Estado nacional, tenía el problema de que no lo podía hacer respecto de la doble imposición entre una provincia y la nación, o dos organismos distintos de cualquiera de ellos. De todos modos, ella perdió virtualidad con la reforma de 1994 y sus disposiciones acerca de los municipios³⁶. La Corte Suprema se ha pronunciado en varias ocasiones respecto de la constitucionalidad de la doble imposición afirmando que ella no es de por sí inconstitucional, sino que resulta tal cuando alguno de los dos entes creadores del tributo no tenía competencia para hacerlo³⁷. Ello se debe al clásico principio sentado en el artículo 121 de la Constitución de que las provincias retienen todo el poder no delegado a la nación, y a que la facultad de crear tributos internos no está prohibida por la Constitución³⁸.

El *leading case* de la Corte en el asunto es el fallo *Simón Mataldi*³⁹, de 1927. En él, la Corte afirma en un voto unánime que la doble imposición no es contraria a la Constitución, sino que su límite se encuentra en el régimen de coparticipación, y en la legitimidad del órgano estatal correspondiente para imponer dicho impuesto. En concreto, afirma que “los atributos indirectos al consumo interno, o sea los impuestos aludidos, pueden ser constitucionalmente establecidos por la Nación y por las provincias, en ejercicio de facultades concurrentes y sin óbice alguno determinado por incompatibilidades de orden institucional”⁴⁰.

En definitiva, más allá de los inconvenientes económicos que genera, la simple concurrencia de dos gravámenes no se encuentra actualmente prohibida por ninguna norma de jerarquía constitucional⁴¹, lo que se suma al hecho de que no existe un derecho al mantenimiento de determinada situación tributaria. Esta conclusión resulta además coincidente con el derecho internacional tributario

³³ Cfr. C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, ob. cit., p. 248.

³⁴ Esta es la terminología que utiliza García Belsunce. Quizás sería más preciso decir que, establecida la Constitución previa a 1994, las provincias y la nación tenían el poder tributario delegado (por la Constitución), y los municipios lo tenían por subdelegación.

³⁵ Cfr. C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, ob. cit., p. 248.

³⁶ Específicamente, el art. 123: “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el art. 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”.

³⁷ Cfr. Fallos 185-209, 210-276, 210-500, 217-189, 220-119, 249-657, y 262-367.

³⁸ Cfr. C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, ob. cit., p. 251.

³⁹ CSJN, *Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada v. Provincia de Buenos Aires* (1927), Fallos 149:260.

⁴⁰ Idem. Estas afirmaciones de la Corte forman un *obiter dictum* en el caso, premisa que se evidencia al ver que la Corte termina declarando la invalidez de esa doble imposición por motivos ajenos al tema bajo análisis.

⁴¹ Cfr. H. B. VILLEGAS, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, ob. cit., p. 214.; C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, ob. cit.

en el que, salvo tratados específicos, no hay principios ni reglas que la prohíban (siendo justamente esta ausencia de normas prohibitivas lo que da origen a dichos tratados específicos)⁴².

7. LA LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL

A lo anteriormente mencionado debe agregarse que, si bien la doble tributación interna no se encuentra directamente prohibida por ninguna norma de jerarquía constitucional, ella se encuentra prohibida por el artículo 9 inciso b de la ley 23.548 (de coparticipación federal)⁴³. Este artículo ha servido de base a la Corte Suprema para declarar inválida la doble imposición en 1986 con el fallo *Aerolíneas Argentinas c. Pcia. de Buenos Aires*⁴⁴, y a partir de allí en numerosos fallos, siendo los más relevantes (además del citado) *La Plata Remolques c. Pcia. de Buenos Aires*⁴⁵, *Satecna Costa Afuera c. Pcia. de Buenos Aires*⁴⁶, *Transportes Automotores La Estrella c. Pcia. de Río Negro*⁴⁷ y *El Cóndor Empresa de Transporte c. Pcia. de Buenos Aires*⁴⁸.

Teniendo en cuenta esta prohibición, podría argumentarse que la doble imposición sí es inconstitucional, entonces, de un modo indirecto. Esto sucede porque un impuesto provincial o municipal que concurre con un impuesto nacional estaría violando una norma de jerarquía superior y, por lo tanto, también la Constitución, que estableció dicha jerarquía (art. 31 CN).

El problema de este argumento es que sufre una falencia similar a la de la teoría de la revocación del poder delegado. Es decir, solamente solucionaría la concurrencia de impuestos provinciales o municipales. Ello porque, dado que la ley de coparticipación federal tendría la misma jerarquía que una ley nacional que impone un tributo, los principios de ley posterior deroga ley anterior y de ley especial deroga ley general harían que la ley del impuesto, siendo posterior y además especial, genere una excepción al principio prohibitivo de doble imposición de la ley de coparticipación federal (aunque se mantendría el límite para la provincia o el municipio).

Debido a ello se podría argumentar para resolver este problema –como hizo algún sector de la doctrina– que la ley de coparticipación federal es en realidad de jerarquía constitucional, dado que hay un mandato constitucional explícito para su redacción⁴⁹.

⁴² Cfr. C. SACCHETTO, "La territorialidad de la imposición", RADT, 2003, p. 373.

⁴³ Art. 9 inc. b de la ley 23.548: "La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: [...] b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley".

⁴⁴ Cfr. CSJN, *Aerolíneas Argentinas. Soc. del Estado c. Provincia de Buenos Aires* (1986), LL 1986-11-13.

⁴⁵ Cfr. CSJN, *La Plata Remolques S. A. c. Provincia de Buenos Aires* (1993), LL 1993-09-30.

⁴⁶ Cfr. CSJN, *Satecna Costa Afuera S. A. c. Provincia de Buenos Aires* (1993), LL 1993-09-30.

⁴⁷ Cfr. CSJN, *Transportes Automotores La Estrella S.A. c. Provincia de Río Negro* (2005), LL 2005-11-29.

⁴⁸ Cfr. CSJN, *El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c. Provincia de Buenos Aires* (2007), LL 2007-05-03.

⁴⁹ Lo mismo se ha dicho, en ocasiones, de la Ley de Contrato de Trabajo y la Ley de Concursos y Quiebras, entre otras.

No hay, sin embargo, motivos sustanciales para considerar de jerarquía constitucional a la ley de coparticipación federal de impuestos. Todas las leyes emanadas del Congreso tienen la misma jerarquía, y si alguna de ellas tiene efectos jurídicos de mayor magnitud no se debe a que tenga en sí misma una jerarquía superior al resto, sino que la Constitución le ha otorgado efectos jurídicos mayores. Ejemplos de esto son las leyes que aprueban tratados internacionales o que constitucionalizan un tratado internacional de derechos humanos. La ley del Congreso que aprueba un tratado internacional de derechos humanos o que lo constitucionaliza no tiene una jerarquía mayor al resto; el que tiene mayor jerarquía es el tratado.

Por otro lado, y más importante, el hecho de que la Constitución mande a crear una ley nada dice acerca de su jerarquía. De otro modo deberían considerarse de jerarquía constitucional todos los códigos de fondo que menciona, lo que además de constituir un grueso error desde los principios del Derecho constitucional, minaría la estabilidad jurídica. Si una ley es de jerarquía constitucional tiene el mismo rango que la Constitución, y si esto es así (además de que no puede ser declarada inconstitucional) tiene la potencialidad de modificarla.

8. LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Resulta claro, con base en lo anterior, que los convencionales constituyentes de 1853, al momento de redactar la Constitución –al igual que los convencionales constituyentes al momento de las distintas reformas–, no prohibieron la doble imposición⁵⁰. Ella no se encuentra prohibida, tampoco, por pactos internacionales, cuando podría estarlo, por ejemplo, por el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. La ley de coparticipación federal, por su lado, la prohíbe de modo genérico pero solo parcialmente, y en su estado actual provee escasa ayuda para solucionar el problema.

Cabría preguntarse, entonces, por qué motivo la doble imposición no se prohibió hasta la redacción de la aludida ley. Ese motivo es probablemente que ella no genera en sí misma un grave perjuicio al contribuyente. La doble imposición es ineficiente, como se explicó, y genera incomodidades a los ciudadanos, pero no resulta lo suficientemente vejante como para constituir gravamen. En efecto, si dos tributos en conjunto respetan los principios de legalidad, razonabilidad, igualdad, tutela judicial efectiva, no confiscatoriedad, generalidad y capacidad contributiva, el contribuyente no se vería sustancialmente perjudicado por pagar ese determinado monto en dos entes estatales distintos (en cualquier distribución) en lugar de uno. Lo anteriormente dicho tiene un corolario: los casos en los que existe doble imposición deberían ser analizados para definir si la conjunción de los impuestos viola alguno de los principios del derecho tributario. Esta parece ser, de algún modo, la idea subyacente de la Corte Suprema en el caso *Frederking*⁵¹, del cual se deriva

⁵⁰ Tampoco lo hizo Alberdi al momento de redactar las Bases.

⁵¹ Cfr. *Gustavo A. Frederking y otros, Fallos*, 193-397.

a contrario sensu “que es inconstitucional la superposición de gravámenes que excede del límite admitido por la jurisprudencia”⁵².

Esto último no resulta en general problemático dado que en la mayoría de los casos si cada tributo considerado individualmente cumple con los estándares aceptables por la jurisprudencia, también lo harán ambos en conjunto. Si resulta problemático, sin embargo, respecto del principio de no confiscatoriedad.

En efecto, suponiendo que sin la existencia de un método eficaz para solucionar los problemas de doble imposición (como sucede actualmente) existen dos tributos que en conjunto superen el monto máximo aceptable, ¿qué criterio debería seguirse para reducir el monto hasta que sea no confiscatorio?

Una posibilidad sería recurrir a alguno de los criterios clásicos de solución para conflictos entre reglas. De este modo, podría seguirse el criterio “ley superior deroga ley inferior”, según el cual el impuesto nacional derogarí­a al provincial y el impuesto provincial derogarí­a al municipal (o lo derogarí­a en lo que ellos exceden en conjunción el monto máximo permitido), o el criterio “ley especial deroga ley general”, según el cual el impuesto más específico derogarí­a para ese caso al menos específico, pero (además de que las dos leyes tributarias no estarí­an estrictamente en conflicto entre ellas) ninguno de ellos resultaría aplicable a la generalidad de los casos. También podría seguirse el criterio “ley posterior deroga ley anterior”, de modo que el último tributo derogarí­a al primero, pero él no parecerí­a ser en sí más valioso que otro criterio también posible y diametralmente opuesto, que harí­a primar la validez del primer tributo establecido por sobre el último.

Otra posibilidad sería reducir los tributos proporcionalmente hasta llegar al monto aceptable, o reducir ambos hasta exactamente la mitad del monto aceptable. En el primer caso, si existiese un tributo de 30% y uno de 15% con un máximo imponible de 30%, se reducirí­an a 20 y 10% respectivamente, mientras que en el segundo caso ambos se reducirí­an a 15%.

Ninguna de estas posibilidades surge como evidentemente más valiosa que el resto. Quizás la más factible sea la última. Ella podrí­a fundamentarse argumentando que cuando una norma habilitante otorga la potestad tributaria sobre una determinada capacidad contributiva a dos (o más) entidades (con el límite que resulta aplicable), en realidad (desde una perspectiva constitucional) lo que está haciendo es otorgarle a cada una la potestad de tributar el total (dentro de dicho límite) con la condición resolutive de que la otra entidad haga uso de dicha potestad, situación en la cual la potestad tributaria se reducirí­a a la mitad del monto según el límite establecido. El criterio aplicable quedarí­a, de todas formas, a determinar por la autoridad competente (en la mayoría de los casos con el esquema actual, por un juez).

⁵² C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho tributario*, ob. cit., p. 288.

CONCLUSIONES

Si bien la doble tributación no es, como se dijo, de por sí inconstitucional, los intentos de verse resguardados de ella tienen un fundamento: el temor de que devenga en excesos y de que, con ocasión de la doble tributación, se transgreda alguno de los principios del derecho tributario y no se respeten derechos constitucionales. Es por ello que parecería ser un sano criterio, y una contrapartida razonable de la constitucionalidad de la doble tributación y del riesgo que genera, analizar con cuidado aquellos casos en los que ella está presente, observando especialmente si el monto de la carga tributaria total es razonable y no confiscatorio.

Pero el fenómeno de la doble imposición, como se ha explicado, no es solo indeseable desde el punto de vista individual del contribuyente sino también desde el punto de vista de las políticas públicas, dado que ella genera ineficiencia. Es decir, la doble imposición tributaria genera una pérdida de riqueza en las sociedades en las que existe. Bajo la doble imposición, al igual que bajo cualquier tragedia de los anticomunes, varios individuos son perjudicados y –desde un punto de vista estricto– ninguno es beneficiado. Por ello, un escenario en el que existe doble imposición es inferior en términos de Pareto a un escenario en el que esta no existe⁵³.

El problema puede ser solucionado desde el Estado de dos formas: la división de funciones, escogiendo un criterio único de atribución del poder tributario, que es la que parece haber intentado la Constitución de 1853, y la coparticipación, que es la que adoptó de forma explícita la reforma constitucional de 1994.

El modelo de solución de la doble imposición tributaria por medio de la coparticipación no fue, de todos modos, profundizado, llegando sólo a solucionar casos superficiales, quedando varios por resolver. Si se quiere solucionar esta ineficiencia del sistema tributario debería modificarse el sistema de coparticipación en este sentido.

Es cierto que la solución planteada no es de fácil implementación. El motivo de esto es que no existe una solución fácilmente implementable para este problema. Los acuerdos entre entes estatales para crear un mecanismo de coparticipación adecuado que evite la doble imposición tendrían, sin duda, altos costos de transacción. Sin embargo, ellos serían probablemente menores a los costos generados por la constante doble tributación (que se distribuyen entre el Estado y el contribuyente, probablemente con menor incidencia en el segundo). Serían también menores a los costos de una reforma constitucional que establezca un sistema de división de capacidad tributaria, solución que sería de difícil cumplimiento y sería además una respuesta posiblemente inconveniente debido a los costos institucionales que puede suponer.

⁵³ Pareto es aquel criterio de eficiencia según el cual una situación es superior a otra si en el traslado de la situación anterior (A) a la posterior (B) puede mejorarse el bienestar de al menos un individuo sin perjudicar a nadie. La doble imposición también es ineficiente en términos de Kaldor-Hicks y al menos la mayoría de los criterios de eficiencia disponibles.

BIBLIOGRAFÍA

- BUCHANAN J. M. y YOON, Y. J., "Symmetric Tragedies: Commons and Anticommons", en *Journal of Law & Economics*, 43-1 (2000) pp. 1-13.
- BUCHANAN, J. M. y YOON, Y. J., "Majoritarian exploitation of the fiscal commons: general taxes-differential transfers", en *European Journal of Political Economy*, 20 (2004) pp. 73-90.
- BULYGIN, E., *Naturaleza jurídica de la letra de cambio*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1961.
- CASÁS, J. O., *Coparticipación y tributos municipales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2007.
- COOTER, R. y ULEN, T., *Derecho y economía*, México D.F., Fondo de Cultura Económica, 1997.
- DEPOORTER, B., PARISI, F. y SCHULZ, N., "Fragmentation in Property: Towards a General Model", en *Journal of Institutional and Theoretic Economics*, 159 (2003) pp. 594-613.
- FONROUGE, C. M. G., *Derecho financiero*, 5 ed., t. 1. Buenos Aires, Depalma, 1993.
- GARCÍA VIZCAÍNO, C., *Derecho tributario*, t. 1. Buenos Aires, Depalma, 1996.
- GIL, J. SOL, "Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición", en J. P. GODOY (coord.), *Estudios de derecho internacional tributario*, Bogotá, Legis, 2006.
- GORDON, H. S., "The Economic Theory of a Common Property Resource: The Fishery", en *Journal of Political Economy*, 62 (1954) pp. 124-142.
- HARDIN, G., "The Tragedy of the Commons", en *Science*, 162 (1968) pp. 1243-1248.
- HELLER, M. A., "The Tragedy of the Anticommons: Property in the Transition from Marx to Markets", en *Harvard Law Review*, 111 (1997) pp. 621-688.
- HELLER, M. A., *Gridlock Economy. How too much ownership wrecks markets, stops innovation, and costs lives*, New York, Basic Books, 2008.
- MICHELMAN, F. J., "Ethics, Economics and the Law of Property", en *Nomos*, 24-3 (1982) pp. 8-21.
- OSTROM, E., *Governing the commons. The evolution of institutions for collective action*, Cambridge, Cambridge University Press, 1990.

PAGES, J. y GALTES, I., "Ingeniería fiscal en el procedimiento amistoso del tratado hispano-argentino de doble imposición", RADT, 2004.

SACCHETTO, C., "La territorialidad de la imposición", RADT, 2003.

SIMONE, O. B., "Doble imposición a la renta del transportador marítimo latinoamericano", LL 1989-B-1065.

VILLEGAS, H. B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7 ed., Buenos Aires, Depalma, 2001.

YOON, Y. J., "Political Management of Commons and Anti-commons", en *Center for Study of Public Choice*, 1999, pro manuscrito.

JURISPRUDENCIA

CSJN, *Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada v. Provincia de Buenos Aires* (1927), Fallos 149:260.

CSJN, *Aerolíneas Argentinas. Soc. del Estado c. Provincia de Buenos Aires* (1986), LL 1986-11-13.

CSJN, *La Plata Remolques S. A. c. Provincia de Buenos Aires* (1993), LL 1993-09-30.

CSJN, *Satecna Costa Afuera S. A. c. Provincia de Buenos Aires* (1993), LL 1993-09-30.

CSJN, *Transportes Automotores La Estrella S.A. c. Provincia de Río Negro* (2005), LL 2005-11-29.

CSJN, *El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c. Provincia de Buenos Aires* (2007), LL 2007-05-03.